

## **ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ В СИСТЕМЕ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИЙ СВЯЗИ**

*Результатом изучения действующей системы производственного учета в отрасли связи стала разработка комплексной методики раздельного учета расходов по производственным процессам, позволяющая на базе получения аналитических данных по отдельным объектам производственного учета осуществить сегментирование управленческой отчетности в разрезах, способствующих удовлетворению информационных потребностей внутренних пользователей и необходимых для принятия обоснованных управленческих решений*

На современном этапе динамичное развитие и высокий уровень конкуренции в отрасли связи требуют от руководства оперативного принятия обоснованных управленческих решений. Для этого необходима, в первую очередь, эффективная система управления затратами, основанная на базе построения оптимальной системы производственного учета.

Производственный учет является объективно обусловленным механизмом формирования информационной базы для управления субъектом хозяйствования. Подготовка эффективного управленческого решения требует детального изучения показателей деятельности организации связи за достаточно продолжительный период времени. В этой связи первоочередную роль в повышении эффективности управления деятельностью операторов связи играет рационально организованная внутрифирменная система управленческой отчетности. Сведения, получаемые в рамках производственного учета, позволяют оценивать эффективность деятельности организации в целом, ее отдельных структурных подразделений, направлений деятельности и т.д. Поэтому, производственный учет и формируемая на его основе внутренняя отчетность являются не только источником информации об объекте управления, но и инструментом постоянного внутреннего контроля за осуществлением хозяйственной деятельности, приобретающего главенствующее значение в процессе совершенствования всей системы управления организацией.

Особенности характера производства и приложения труда, а также производимый продукт определяют специфику отрасли связи, отличающую ее от других отраслей и инфраструктуры, и оказывающую непосредственное влияние на выбор системы учета затрат и калькулирования себестоимости услуг связи. Так, технологические особенности организаций связи предопределяют две основные составляющие производственного учета:

- выбор направления сбора информации (объектов учета);
- выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости услуг.

Рациональная организация производственного учета предполагает выбор его оптимальных объектов. Объект учета затрат напрямую зависит от особенностей производственного процесса.

Для организаций связи вследствие информатизации производства, становится характерным совмещение основного вида деятельности по оказанию традиционных услуг по приему и передаче информации с другими видами: банковской, транспортной, розничной, посреднической и т.д. Смешение нескольких видов деятельности и различный уровень коммерциализации услуг в организациях

связи обуславливают увеличение доли прочих затрат, не связанных с основным видом производственной деятельности, в общем объеме затрат и соответствующее искажение себестоимости производимых услуг. Эти обстоятельства диктуют настоятельную необходимость четкой классификации объектов производственного учета по видам деятельности и услугам с учетом технологической и отраслевой специфики организаций связи.

Для определения результативности работы того или иного подразделения организации используется группировка затрат по местам возникновения. В рамках этой классификации затраты относят на те подразделения организации, где ресурсы были использованы. Как правило, группировка по местам возникновения затрат строится в соответствии с финансовой структурой организации. Местами возникновения затрат в организациях связи могут быть подразделения основного и вспомогательного производства, коммерческие и административно-хозяйственные службы. Для организаций связи, имеющих структурные подразделения в разных регионах республики, группировку затрат по местам возникновения целесообразно проводить также в разрезе филиалов и многофункциональных узлов электросвязи. Выделение данного объекта производственного учета позволит оценить эффективность деятельности отдельных подразделений головной организации.

Рассматривая конечный продукт – услугу связи – как общий производственный процесс, целесообразно выделить его части. Ими являются технологические процессы, представляющие собой заранее спланированные операции. Организации важно определить, какие бизнес-процессы будут являться объектами учета затрат. Это позволит выделить центры ответственности, в разрезе которых необходимо вести сбор информации. Производственным процессом является однозначно определяемая деятельность (последовательность действий или совокупность функций и заданий), не ограниченная во времени и имеющая распознаваемый результат.

Производственные процессы представляют собой сложную структуру. Их перечень в организациях связи необходимо утверждать с учетом функциональной направленности деятельности, исходя из принципов существенности и экономической целесообразности детализации. Основываясь на опыте других стран, и учитывая особенности отечественной терминологии в области производственного учета, классификацию производственных процессов для организаций связи можно представить в следующем виде:

- 1) основные производственные процессы – процессы, результатом которых является оказание услуг связи;
- 2) вспомогательные производственные процессы – процессы, результатом которых является создание необходимых условий для осуществления основных и управленческих процессов и опосредованно связанные с оказанием услуг связи;
- 3) управленческие производственные процессы – процессы, результатом которых является повышение результативности и эффективности основных производственных процессов и не связанные с оказанием услуг связи.

В результате осуществления производственных процессов создаются или обслуживаются различные услуги связи. Согласно МСФО IAS №2 “Запасы” организации сферы услуг обычно аккумулируют затраты по каждой отдельной услуге, для которой устанавливается отдельная продажная цена [1]. На основании вышесказанного объектом производственного учета организаций связи следует считать отдельную услугу.

Таким образом, на основании исследования объектов производственного учета для организаций связи, автором предлагается вести сбор информации по следующим направлениям: в разрезе видов деятельности, производственных процессов, услуг связи. По всем этим объектам производственного учета затраты необходимо группировать по экономическим элементам и статьям себестоимости. На наш взгляд, авторский комплексный подход к издержкам производства как объекту производственного учета, соответствует сложности и динамизму деятельности операторов связи, учитывает специфику конкретной подотрасли электросвязи.

Важной составляющей системы ведения производственного учета является выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Для отражения затрат в зависимости от того или иного объекта учета могут использоваться следующие основные методы: простой, позаказный, попередельный, попроцессный, котловой и система нормативного учета.

В настоящее время в организациях связи Республики Беларусь неоправданно применяется обезличенный (котловой) метод учета затрат. Сущность котлового учета состоит, во-первых, в учете производственных затрат в целом по организации, цеху или экономически необоснованно установленным группам продукции (работ, услуг), и, во-вторых, в определении фактической себестоимости изделий (работ, услуг) путем распределения обезличенно учтенных фактических затрат между товарным выпуском и незавершенным производством, а также между отдельными изделиями (работами, услугами) пропорционально их плановой (или нормативной) себестоимости.

Себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) в условиях ведения обезличенного учета затрат не может быть достоверной, что делает невозможным ее использование в управлении и контроле за снижением издержек производства, в установлении экономически обоснованных тарифов на услуги связи.

Таким образом, можно выделить следующие предпосылки необходимости разработки отраслевой методики производственного учета для организаций связи:

1) сложность обработки огромных потоков информации (большое количество статей затрат, потребность в глубокой аналитике объектов учета) в процессе обезличенного учета затрат;

2) проблема консолидации в единую систему управленческих механизмов, финансовых инструментов и отчетности всех филиалов и подразделений, которые входят в состав операторов связи.

В отечественной и зарубежной литературе отсутствует единая методика учета расходов в организациях связи, учитывающая особенности формирования затрат и себестоимости услуг. Отсутствие регламента со стороны государства предоставляет организациям возможность самостоятельно устанавливать порядок ведения производственного учета.

Система производственного учета услуг связи должна строиться на системных принципах и учитывать инфраструктурный, многопродуктовый, сетевой и незавершенный в пределах организации и территориальных образований характер производственной деятельности в отрасли связи. Технологические особенности отрасли связи в современных условиях служат основанием для применения метода учета затрат по производственным процессам. Поэтому в бухгалтерском учете организаций связи с целью определения экономически обоснованных затрат по оказанию услуг нами рекомендуется введение раздельного учета расходов операторов связи в разрезе видов деятельности по производственным процессам и видам услуг, которые являются объектами калькулирования.

Организации связи, в соответствии с законодательством Республики Беларусь, для целей бухгалтерского учета в зависимости от характера, условий осуществления и направлений своей деятельности должны подразделять понесенные расходы по видам деятельности, представляющим собой “часть затрат организации, относящуюся к доходам по видам деятельности, полученным организацией в отчетном периоде” [2]. Принадлежность расходов к тем или иным видам предпринимательской деятельности предопределяет методики их отражения в системе счетов бухгалтерского учета. Несмотря на то, что в отечественном учете существует теоретическое разделение расходов по видам деятельности на их составляющие, в аналитическом учете организаций связи Республики Беларусь вышеприведенные категории как отдельные объекты учета не отражаются.

Порядок учета расходов по основным видам деятельности организаций связи представлен в действующем законодательстве Республики Беларусь следующим образом: затраты по оказанию услуг связи, учитываются на субсчете 20-3 “Эксплуатация транспорта и средств связи” [3]. На счете 20 “Основное производство” обобщается информация о затратах на оказание услуг, “осуществление которых является целью создания данной организации”. [3] Поскольку согласно уставным документам целью деятельности организаций связи является своевременное, качественное и полное удовлетворение потребностей народного хозяйства и населения в услугах электросвязи с целью извлечения прибыли, на субсчете 20-3 “Эксплуатация транспорта и средств связи” будут учитываться только расходы по осуществлению основных видов деятельности, связанных непосредственно с оказанием услуг электросвязи.

Расходы по прочим видам деятельности целесообразно отражать на следующих счетах бухгалтерского учета детализировано по видам производств: 23 “Вспомогательные производства”, 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”, 44 “Расходы на реализацию”. В конце отчетного периода расходы вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств распределяются на расходы, понесенные для выполнения работ (оказания услуг) по основным видам деятельности, и расходы, понесенные в связи с оказанием услуг, выполнением работ, производством продукции для реализации на сторону.

Отражение итогов раздельного учета расходов и формирование финансового результата по отдельным видам услуг связи и неосновным видам деятельности на счете 90 “Реализация” рекомендуется осуществлять на дополнительных субсчетах второго порядка в разрезе услуг связи и видов деятельности:

- субсчет счета 90-2.1.XX. “Себестоимость реализации по основным видам деятельности” в разрезе видов услуг связи;
- субсчет счета 90-2.2 “Себестоимость реализации по неосновным видам деятельности”.

Таким образом, будет обеспечено формирование на счетах бухгалтерского учета раздельного учета затрат по признаку отношения к видам деятельности. Это позволит принимать оптимальные управленческие решения на основе получения достоверной информации о составе расходов, связанных с различными направлениями деятельности организаций связи: в разрезе оказываемых услуг по основным видам деятельности и в целом по отдельным направлениям прочих непрофильных видов деятельности.

Одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах [4].

Выполнение указанной функции невозможно без рациональной организации аналитического учета, который предназначен для детализированного отражения объектов учета в натуральном и денежном выражении на аналитических счетах бухгалтерского учета [4].

Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности информации о себестоимости выпускаемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. "Аналитический учет по счету 20 "Основное производство" ведется по видам затрат" [3]. Учет по видам затрат классифицирует и оценивает ресурсы, используемые в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг).

В соответствии с МСФО 2 "Запасы" затраты подразделяются на прямые и косвенные. Такая группировка затрат широко используются в производственном учете для расчета себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) и определения размера полученной прибыли. Данная группировка регламентирована и для отечественных организаций. Так, согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета затраты подразделяются на:

– прямые, непосредственно связанные с технологическим процессом производства конкретного вида продукции (работ, услуг) и отражаемые по дебету счета 20 "Основное производство";

– косвенные (накладные), связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством и организацией в целом и относимые в дебет собирательно-распределительных счетов: 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы".

Особенностью учета затрат в организациях связи является то, что большинство расходов являются косвенными, поскольку имеют причинно-следственные связи одновременно с несколькими услугами, и поэтому не могут быть прямо и однозначно отнесены к определенной услуге.

Система учета затрат должна обеспечивать достоверный учет потребления ресурсов по видам услуг. Максимально точный учет потребления ресурсов по видам продукции (работ, услуг) может быть гарантирован только в случае прямого отнесения затрат на конкретные виды продукции (работ, услуг). В силу специфики технологического процесса организаций связи для оказания различных услуг задействуются одни и те же производственные ресурсы оператора связи, и, наоборот, в рамках оказания одной услуги могут быть использованы ресурсы различных цехов и структурных единиц. В таких условиях непосредственное распределение всех статей затрат на услуги электросвязи в рамках первичного учета не представляется возможным. Учитывая сложность ситуации для определения расходов по каждому виду услуг необходимо рассмотреть процесс производства услуг на основе задействованных групп и видов бизнес-процессов. В связи с этим необходимо организовать отдельный учет расходов по производственным процессам, связанным с оказанием нескольких видов услуг с целью дальнейшего распределения пропорционально научно-обоснованным базам, отражающим причины возникновения косвенных затрат. Это требует создания дополнительной группировки затрат, так как необходимо организовать на счетах аналитического учета отдельный учет расходов по производственным процессам.

Таким образом, в целях приведения порядка формирования информации о затратах на оказание услуг связи в соответствие с отечественными требованиями положений по бухгалтерскому учету предлагаем для организаций связи ведение раздельного учета расходов по производственным процессам на следующих счетах Типового плана:

– расходы основных производственных процессов на соответствующих субсчетах второго порядка субсчета 25-1 “Расходы основных производственных процессов”;

– расходы вспомогательных процессов на соответствующих субсчетах второго порядка субсчета 25-2 “Расходы вспомогательных производственных процессов”;

– расходы управленческих процессов на соответствующих субсчетах счета 26 “Общехозяйственные расходы управленческих процессов”.

Использование попроцессного подхода к учету затрат позволяет использовать современные рекомендации и мировой опыт ведения хозяйственной деятельности оператора связи в условиях сокращенного жизненного цикла телекоммуникационных услуг. Определение видов и групп бизнес-процессов позволяет комплексно определить круг затрат, которые осуществляет оператор при производстве услуг связи.

Важным объектом и конечной целью производственного учета в организациях связи является определение расходов по каждой конкретной услуге. Согласно действующим методическим положениям Республики Беларусь аналитический учет по счету 20 “Основное производство” ведется как по видам затрат, так и по видам услуг [3].

Следующим этапом раздельного учета расходов является распределение косвенных затрат, собранных предварительно на счетах учета производственных процессов и неосновных видов деятельности по видам услуг связи. При этом, важное значение имеет последовательность закрытия счетов и научное обоснование применяемых баз распределения. Закрытие счетов начинается со счетов производств и процессов, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные затраты, и заканчивается счетами с минимальным набором потребителей и максимальным числом встречных затрат:

1) распределение расходов неосновных видов деятельности, относимых на услуги связи, учтенных на субсчетах счетов 23-1, 29-1 на счета учета производственных процессов 25-1, 25-2, 26;

2) распределение расходов вспомогательных производственных процессов, отраженных на субсчетах счета 25-2 на счета учета производственных процессов 25-1, 25-2, 26;

3) распределение расходов основных производственных процессов, аккумулированных на субсчетах счета 25-1 на счет 20-3 в разрезе услуг связи;

4) распределение расходов управленческих производственных процессов, собранных на субсчетах счета 26 на счет 20-3 в разрезе услуг связи и субсчета прочих видов деятельности по счетам 23-2, 29-2.

Представленная последовательность учетных процедур позволит сформировать производственную себестоимость оказанных услуг связи в разрезе статей и элементов затрат. Разработанная автором модель производственного учета обеспечивает создание рациональной системы управления ресурсным потенциалом организаций связи. Детализированный рабочий план счетов позволяет организовать учет по видам деятельности и резко расширяет

возможности производственного учета, одновременно сокращая его трудоемкость, что обеспечивается системой рекомендуемых к использованию субсчетов и аналитических счетов.

Указанная методика раздельного учета расходов для формирования полной себестоимости оказанных услуг связи в разрезе ее составляющих составлена с учетом действующих нормативных актов Республики Беларусь и не противоречит положениям международных стандартов финансовой отчетности. Ведение раздельного учета формирует информационную базу для анализа затрат и результатов, обоснования и выработки управленческих решений в вопросах стратегического развития отрасли связи.

Для эффективного ведения раздельного учета затрат в организациях связи необходимо соблюдать комплекс основных методологических принципов:

- документирование затрат в момент их возникновения;
- рациональная группировка затрат по объектам учета, согласованность выбранных объектов между собой;
- приоритет прямого отнесения затрат на объекты учета;
- прозрачность при отнесении и распределении затрат на соответствующие виды деятельности и услуг;
- автоматизация учетного процесса.

Раздельный учет затрат по видам деятельности и производственным процессам – это основа информационной системы внутренней отчетности организаций связи, используемой в качестве инструмента постоянного мониторинга за результативностью их осуществления.

В современных условиях ведения экономической деятельности для телекоммуникационных организаций при формировании внутренней отчетности значительно возросло значение сегментации информации по сферам расходов. Это обусловлено существенным углублением диверсификации производства: появляются все новые услуги связи, расширяются рынки сбыта, возникает необходимость агрегирования информации. Представление отчетности о затратах и результатах финансово-хозяйственной деятельности в форме консолидированного отчета в целом по организации обычно не дает представления о деятельности фирмы по какой-то товарной группе (услуге) или в каком-либо географическом регионе. Всякое укрупнение ведет к потере информации для заинтересованных пользователей, особенно при соблюдении стандартных требований по представлению внешней финансовой отчетности. Себестоимость, рентабельность, возможности роста, будущие перспективы и инвестиционные риски могут очень существенно различаться в отрасли связи по различным географическим регионам, группам потребителей, видам услуг. Диверсификация производства является главным стабилизатором прибыли для современных организаций связи. Если один из видов услуг перестает быть рентабельным, то потери покрываются прибылью, получаемой от другой услуги. Такая информация может быть почерпнута только из правильно поставленного учета по сегментам и сегментной отчетности. Поэтому для всех потенциальных пользователей актуальной становится дополнительная аналитическая информация с сегментной структурой для упрощения анализа все более усложняющейся деятельности организаций связи.

Считается, что сегментная информация в большей степени обладает экономической релевантностью, что с такой информацией пользователи смогут более обоснованно оценивать прошлую деятельность представляющего

отчетность субъекта, его перспективы на будущее, подверженность риску и стратегию руководства в области диверсификации. В результате такая информация поможет принимать лучшие решения относительно инвестирования и кредитования тех или иных видов и направлений деятельности, отдельных групп услуг связи в рамках принятой детализации учета.

Проведенное исследование обосновывает целесообразность выделения сегментной отчетности о расходах организаций связи в качестве составного элемента всей совокупности внутренней отчетности, предназначенной максимально адекватно отражать хозяйственную деятельность организации в целях ее эффективного регулирования. Подготовка и использование внутренней сегментной отчетности о расходах является реакцией на потребность в более детальной информации о деятельности организаций связи. Кроме того, сегментная отчетность – это один из элементов генерации учетной информации для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, что подтверждается МСФО (IFRS) 8 “Операционные сегменты”. Согласно IFRS 8 отчетность по каждому сегменту основывается на управленческой информации и используется для составления финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 1 января 2009г.

Одним из наиболее сложных вопросов по составлению управленческой сегментной отчетности о расходах является выбор оптимального количества и состава сегментов.

Существует ряд способов идентификации сегментов. Критериями могут служить образование юридического лица, организационная структура, товары и услуги, группы потребителей и географические регионы. Универсальное определение подотчетных сегментов производства дать невозможно, так как каждая организация и ее деятельность уникальны и имеют свою специфику. Вследствие этого существующие стандарты и нормы задают лишь общие ориентиры. Определение конкретных сегментов производства оставлено в основном на усмотрение администраций фирм. [5, с. 77].

Таким образом, при выделении сегмента достаточно воспользоваться структурой внутренней управленческой отчетности. Так, в ходе управления ресурсами руководство организации связи на постоянной основе анализирует расходы основных направлений деятельности в разрезе ключевых составляющих: производственных процессов, услуг, статей затрат. Эти направления и должны быть взяты за основу для представления сегментной информации о расходах во внутренней отчетности.

Применительно к организациям связи сегментацию внутренней отчетности о расходах рекомендуется проводить по следующим направлениям:

- 1) в разрезе расходов по видам деятельности;
- 2) в разрезе расходов по производственным процессам;
- 3) в разрезе себестоимости услуг связи (сегменты услуг);
- 4) в разрезе экономических элементов и статей затрат;
- 5) в разрезе филиалов и узлов связи (географические сегменты);
- 6) в разрезе расходов по ключевым видам клиентов.

Сформированные данные сегментной внутренней отчетности о расходах организаций связи позволяют оценить эффективность работы каждого сегмента бизнеса. Результатом распределения расходов по сегментам является согласование с соответствующими показателями, раскрытыми в управленческой отчетности в целом по организации, так как это определяет основную цель генерирования информации в разрезе сегментов.



Как правило, телекоммуникационные организации имеют распределенную структуру с достаточно большим количеством обособленных подразделений, поэтому огромное значение имеют задачи консолидации и анализа отчетной информации в рамках всей организации в целом.

При подготовке консолидированной отчетности могут возникнуть проблемы, обусловленные тем, что учетные данные подразделений и филиалов разрознены, учетные регистры не всегда сопоставимы по содержанию операций. Таким образом, нужно решить три важные задачи: организовать сбор учетных данных из подразделений; установить критерии их взаимной сверки; привести данные к единой структуре, позволяющей анализировать внутреннюю отчетность.

Наилучшим решением проблемы, связанной с расхождениями в отчетности, является установление единой учетной политики для всех дочерних подразделений, единого рабочего плана счетов и системы классификаторов аналитических данных. Основой составления консолидированной внутренней отчетности о расходах является система отдельного учета расходов по видам деятельности, производственным процессам и услугам связи, методика которой была рассмотрена выше. Данный подход к постановке производственного учета позволит обеспечить не только единое информационное пространство внутренней отчетности, но и высокую производительность, оперативность доступа к информации, возможность консолидации и анализа информации в различных аналитических разрезах.

Разработка и внедрение предлагаемых методик отдельного учета расходов по видам услуг и сегментирования внутренней отчетности о расходах организаций связи позволяет осуществить:

- отдельный учет затрат с целью оперативного изучения взаимосвязи между объемом услуг связи, расходами и доходами. Это обеспечит достоверный учет потребления ресурсов по видам услуг связи, что позволит оперативно планировать и управлять финансовыми, материальными и человеческими ресурсами организаций связи;

- интеграцию отдельного учета и распределения расходов по видам услуг в автоматизированную среду с целью упрощения трудоемкого процесса учетной работы, контроля, нормирования и планирования затрат, формирующих себестоимость услуг связи;

- достоверность и прозрачность ведения финансово-хозяйственной деятельности, что очень важно для привлечения инвестиций на модернизацию отрасли связи;

- агрегировать международный опыт составления сегментной отчетности;

- планировать, анализировать и контролировать деятельность организации с помощью гибкой системы бюджетов, в том числе бюджета доходов и расходов;

- своевременно получать статистическую, налоговую и бухгалтерскую (финансовую) отчетность о затратах;

- организовать эффективное управление территориально удаленных подразделений, обеспечить консолидацию данных о понесенных издержках.

Предложенная методика производственного учета составляет основу отраслевого учета затрат с учетом специфики телекоммуникационной отрасли и включает расчет полной себестоимости услуг связи, отдельный учет затрат по

профильным и непрофильным видам деятельности, составление финансово-управленческой отчетности. Преобразуя данные производственного учета в управленческую информационную базу, дополняя оперативными сведениями и внутренней сегментной отчетностью, происходит формирование единой интегрированной информационной учетно-отчетной системы, позволяющей обеспечить эффективное управление затратами и результатами.

**ЛИТЕРАТУРА:**

1. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО № 2 “Запасы” // Международные стандарты финансовой отчетности 2006 : изд. на рус. яз. – М., 2006. – С. 35-44.

2. Инструкция по бухгалтерскому учету “Расходы организации”: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 182: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 31.03.2008 г. № 49 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс].

3. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89: в ред. постановления М-ва финансов от 25.06.2010 г. № 77 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс].

4. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12. 2007 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс].

5. *Новодворский В.Д., Пономарева Л.В.* Бухгалтерская отчетность организаций: Учебное пособие. – 4-е издание; перераб. и доп. – М.: изд-во “Бухгалтерский учёт”, 2004. – 376 с.